**Vērtības samazinājuma kritēriju izvērtēšana un**

**noteikšana finanšu ieguldījumiem**

Budžeta iestādes bilancē līdzdalību radniecīgo un asociēto kapitālsabiedrību kapitālos novērtē un norāda saskaņā ar izmaksu vai pašu kapitāla metodi. Pārējo līdzdalību un pārējos finanšu ieguldījumus un prasības uzskaita saskaņā ar izmaksu metodi (sk. 1. att.).

Radniecīgās kapitālsabiedrības– budžeta iestādei pieder 51-100% kapitāla daļu

Pārējās kapitālsabiedrības - budžeta iestādei pieder līdz 20% kapitāla daļu

Prasības

**PK**

**IZM**

**IZM**

**IZM**

**Vērtības samazinājums**

**IZM**

**PK**

**IZM**

Asociētās kapitālsabiedrības– budžeta iestādei pieder 21-50% kapitāla daļu

1. att. Līdzdalības novērtēšana un uzskaite

Tikai tad, **ja ieguldījums uzskaitīts pēc izmaksu metodes**, jānosaka un jāuzskaita ieguldījuma vērtības samazinājums saskaņā ar Ministru kabineta 15.12.2009. noteikumu Nr. 1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti” 28., 30., 31., 36. un 37.punktu.

**Ilgtermiņa finanšu ieguldījumu kapitālsabiedrībās uzskaites metodes**

**Pašu kapitāla metode** – tikai ieguldījumiem **radniecīgās un asociētās** kapitālsabiedrībās

Uzskaites vērtību veido:

1) sākotnēji atzīstot:

* + - pamatkapitālā iemaksātā nauda;
    - pamatkapitālā ieguldītā manta.

2) katra pārskata perioda beigās:

* līdzdalību palielina vai samazina atbilstoši līdzdalības daļas vērtības izmaiņām kapitālsabiedrību pašu kapitālā, pamatojoties uz kapitālsabiedrības gada pārskatā norādīto informāciju;
* Līdzdalības vērtību nosaka, reizinot kapitālsabiedrības pašu kapitāla vērtību ar iestādei piederošo daļu procentu.

**Pašu kapitāls = pamatkapitāls + rezerves + nesadalītā peļņa**

**Izmaksu metode** – visiem ieguldījumiem kapitālsabiedrībās un citiem finanšu ieguldījumiem

Uzskaites vērtību veido:

1) sākotnēji atzīstot:

* + - pamatkapitālā iemaksātā nauda;
    - pamatkapitālā ieguldītā manta.

2) katra pārskata perioda beigās:

* + - nosaka līdzdalības vērtības samazinājumu.

Saskaņā ar izmaksu metodi finanšu ieguldījumus kapitālsabiedrībās un citus finanšu ieguldījumus uzskaita to iegādes vērtībā.

**Vērtības samazinājuma noteikšanas pamatprincipi**

Grāmatvedības uzskaites kārtībā apraksta:

* + informācijas avotus vērtības samazinājuma pazīmju noteikšanai un līdzdalības atgūstamās vērtības aprēķināšanai;
  + kapitālsabiedrības saimnieciskās darbības apsekojamos rādītājus, kas norāda uz vērtības samazinājumu;
  + rādītāju pieļaujamās novirzes (būtiskums), kuras neņem vērā, identificējot vērtības samazinājumu;
  + aprēķinu veikšanas kārtību, ja rādītājs atrodas ārpus pieļaujamās novirzes;
  + atbildīgos darbiniekus, kas veic nepieciešamās darbības vērtības samazinājuma noteikšanai, aprēķināšanai un grāmatošanai .

**Izvērtējums**

Kur iegūt informāciju?

* Izvērtēt kapitālsabiedrības gada pārskatu un operatīvos datus, kurus sagatavo saskaņā ar kapitāla daļu turētāja norādījumiem.
* Izvērtēt anketas, kuras kapitālsabiedrības aizpildījušas saskaņā ar Ministru kabineta 25.09.2012. noteikumiem Nr. 643 “Kārtība, kādā ministrijas un centrālās valsts iestādes, kā arī pašvaldības apkopo kapitālsabiedrību finanšu pārskatus un finanšu informāciju”.
* Izvērtēt budžeta iestādes pieņemtos lēmumus attiecībā uz kapitālsabiedrības darbību nākotnē – funkcijas, apstiprinātais finansējums u.c..
* Izvērtēt likumdošanas tendences – koncepcijas, valdības pieņemtos lēmumus, Ministru kabineta rīkojumus, normatīvo aktu grozījumus nodokļu un dividenžu sadales jomā.

***Piemēri:***

**Anketa par kapitālsabiedrības darbības turpināšanas principa piemērošanu**

| **Nr.p.k.** | **Rādītājs** | **Izpildās,**  **Jā (1)** | **Neizpildās, Nē (1)** |
| --- | --- | --- | --- |
| **I.** | Vadības viedoklis | x | x |
| **1.** | Vispārējie riska rādītāji: | x | x |
| **1.1.** | Negatīvas finanšu tendences un rādītāji: | x | x |
|  | Pārskata gadā zaudējumi pirms nodokļiem | 1 | 0 |
|  | Apgrozāmā kapitāla nepietiekamība | 0 | 0 |
|  | Negatīva pamatdarbības naudas plūsma | 0 | 0 |
|  | Koriģētais pašu kapitāls ir mazāks nekā 10% no aktīvu kopsummas | 0 | 0 |
|  | Citi faktori (paskaidrojums) | 0 | 0 |
| **1.2.** | Pārmērīgas parādsaistības vai neatbilstoši aizņemtā kapitāla avoti: |  |  |
|  | Parādsaistības, kurām tuvojas maksājuma termiņš, ar nelabvēlīgām atmaksāšanas/pārfinansēšanas perspektīvām | 0 | 1 |
|  | Paļaušanās uz īstermiņa aizņēmumiem ilgtermiņa ieguldījumu finansēšanai | 0 | 0 |
|  | Citi faktori (paskaidrojums) | 0 | 0 |
| **1.3.** | Likviditātes problēmas: |  |  |
|  | Nespēja savlaicīgi norēķināties ar kreditoriem | 0 | 0 |
|  | Tiek plānota parādu pārstrukturēšana | 0 | 0 |
|  | Notiek parādu pārstrukturēšana | 0 | 0 |
|  | Izmaiņas piegādātāju nosacījumos, kas paredz samaksu veikt piegādes brīdī | 0 | 0 |
|  | Nespēja saņemt jaunu finansējumu | 0 | 0 |
|  | Naudas plūsmas problēmas, neraugoties uz saimnieciskās darbības rentabilitāti | 0 | 0 |
|  | Neizmaksātas dividendes | 0 | 0 |
|  | Kādu no pēdējiem 3 gadiem (ieskaitot šo) kapitālsabiedrība būtu noslēgusi ar neto zaudējumiem pirms nodokļiem, ja attiecīgajā gadā nebūtu saņemtas subsīdijas un dotācijas | 1 | 0 |
|  | Citi faktori (paskaidrojums) | 0 | 0 |

Izvērtējot *Anketu par kapitālsabiedrības darbības turpināšanas principa piemērošanu*, pievērš uzmanību faktiem, kuri atzīmēti ar **“Izpildās, Jā”**, un izvērtē vadības norādīto informāciju par minēto risku mazināšanas vai novēršanas pasākumiem.

Ja anketas 1.8, 1.9., 2. un 3. punkts atzīmēts ar “Izpildās, Jā”, tad kapitālsabiedrības vadībai ir šaubas par kapitālsabiedrības spēju turpināt darbību nākotnē un šīm kapitālsabiedrībām jāpievērš īpaša uzmanība.

Kapitālsabiedrība var tikt uzskatīta par spējīgu turpināt savu darbību, ja tā tuvākajā nākotnē turpinās strādāt un neplānos vai nebūs spiesta uzsākt likvidāciju, darbības apturēšanu vai tiesiskās aizsardzības pret kreditoriem procesa ierosināšanu saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, kā arī tai nebūs nepieciešams dalībnieka jeb akcionāra papildu finansējums.

*Piemēram*, ja kapitālsabiedrībai konstatētas likviditātes problēmas (anketas 1.3. punkts), tas varētu liecināt, ka kapitālsabiedrībai iespējama negatīva naudas plūsma un būs nepieciešams dalībnieka jeb akcionāra papildu finansējums.

**Normatīvo aktu prasības**

*Ministru kabineta 25.09.2012. noteikumi Nr. 643 “Kārtība, kādā ministrijas un centrālās valsts iestādes, kā arī pašvaldības apkopo kapitālsabiedrību finanšu pārskatus un finanšu informāciju”*

*Anketu par kapitālsabiedrības darbības turpināšanas principa piemērošanu* sagatavo, iekļaujot informāciju, kas pieejama līdz anketas sagatavošanai, ievērojot šādus principus:

20.3. punkts: **1.8. apakšpunktā "Vadības viedokļa izvērtēšana"** aili "Izpildās" aizpilda, ja, izvērtējot šo noteikumu 20.2.1. – 20.2.7. apakšpunktā minētos faktorus, kapitālsabiedrības vadības viedoklis par kapitālsabiedrības spēju turpināt darbību turpmākos 12 mēnešus liecina par jebkādu notikumu vai apstākļu risku, ka darbības turpināšanas principa piemērošana varētu būt apšaubāma. Pielikumā sniedz skaidrojumu par vadības viedokļa pamatojumu, ja nepieciešams. Kapitālsabiedrības vadība var izdarīt savu vērtējumu vai pieņemt attiecīgu viedokli, neveicot detalizētu situācijas analīzi, ja kapitālsabiedrība iepriekš strādājusi ar peļņu un tai ir ātri pieejami finanšu resursi. Vadības viedokli var noteikt pamatots kapitālsabiedrības budžets nākamajiem gadiem, kurā paredzēta peļņa un patstāvīga parādsaistību dzēšana. Kapitālsabiedrība var tikt uzskatīta par spējīgu turpināt savu darbību, ja tā tuvākajā nākotnē turpinās strādāt un neplānos vai nebūs spiesta uzsākt likvidāciju, darbības apturēšanu vai tiesiskās aizsardzības pret kreditoriem procesa ierosināšanu saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, kā arī tai nebūs nepieciešams dalībnieka jeb akcionāra papildu finansējums.

20.4. punkts: **1.9. apakšpunktā "Vadības viedokļa izvērtēšana – attiecībā uz ilgāku laikposmu"** aili "Izpildās" aizpilda, ja, pamatojoties uz kapitālsabiedrības vadības sniegto informāciju (piemēram, 3 – 5 gadu budžetu, kurš sagatavots, neieskaitot plānotās saņemamās subsīdijas, dotācijas vai valsts vai pašvaldības ieguldījumu), ir konstatēti kādi notikumi vai apstākļi, kas varētu notikt vai rasties īsi pēc 12 mēnešu perioda pēc pārskata gada beigu datuma un kas būtu tik nozīmīgi, ka varētu likt šaubīties par kapitālsabiedrības spēju turpināt savu darbību arī nākotnē. Pielikumā sniedz skaidrojumu par vadības viedokļa pamatojumu, ja nepieciešams.

20.5. punkts: **2. punktā "Veiktie pasākumi, lai samazinātu risku"** iekļautās rindas aizpilda, ja pēc pārskata gada beigām līdz šīs anketas aizpildīšanai konstatēti kādi nesen radušies apstākļi vai notikumi (izņemot vadības nākotnes plānus), kas varētu mazināt šo noteikumu 20.2.1. – 20.2.7.apakšpunktā minēto faktoru risku:

20.5.1. rindas "Būtiska saimnieciskās darbības zaudējumu reversēšana pirms finanšu pārskata publiskošanas vai apstiprināšanas" aili "Izpildās" aizpilda, ja kapitālsabiedrībai ir izdevies būtiski samazināt saimnieciskās darbības zaudējumus;

20.5.2. rindas "Grozīti aizņēmumu līgumi" aili "Izpildās" aizpilda, ja kapitālsabiedrība ir veikusi grozījumus aizņēmumu līgumos, kā rezultātā jaunie līguma nosacījumi atvieglo parādu atmaksāšanas kārtību;

20.5.3. rindas "Aktīvu atsavināšana, lai nodrošinātu nepieciešamās naudas plūsmas" aili "Izpildās" aizpilda, ja kapitālsabiedrība ir veikusi aktīvu atsavināšanu, lai nodrošinātu papildu naudas plūsmas saimnieciskās darbības veikšanai vismaz 12 mēnešus no pārskata gada beigu datuma;

20.5.4. rindas "Vadības amatpersonu vai galveno klientu atbilstoša aizstāšana" aili "Izpildās" aizpilda, ja kapitālsabiedrībā ir mainīta vadība vai nozīmīgākie klienti vai piegādātāji;

20.5.5. rindā "Citi faktori (paskaidrojums)" sniedz informāciju par citiem iepriekš neminētiem apstākļiem vai notikumiem, kas varētu mazināt šo noteikumu 20.2.1.–20.2.7.apakšpunktā minēto faktoru risku;

20.6. punkts: **3.punktā "Novērtējums" aili "Izpildās"** aizpilda, ja, pamatojoties uz šo noteikumu 20.3. un 20.4.apakšpunktā veikto novērtējumu, ņemot vērā šo noteikumu 20.5.apakšpunktā minētos apstākļus vai notikumu izvērtējumu (neņemot vērā vadības nākotnes plānus), var apšaubīt pieņēmumu, ka kapitālsabiedrība savu darbību spēs turpināt arī nākotnē bez dalībnieka jeb akcionāra papildu finansējuma. Ja kapitālsabiedrības spēja turpināt darbību nākotnē netiek apšaubīta, pielikumā pievieno paskaidrojumu, kas pamato šo pieņēmumu.

*Ministru kabineta 15.12.2009. noteikumi Nr. 1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti”*

Vērtības samazinājuma pazīmes:

27.1. ievērojami samazinājies vai nepastāv pieprasījums pēc pakalpojuma, kuru sniedz budžeta iestāde, lietojot attiecīgo ilgtermiņa ieguldījumu;

27.2. pieņemts valdības vai pašvaldības lēmums, kas rada būtiskas negatīvas izmaiņas budžeta iestādes darbībā;

27.3. ilgtermiņa ieguldījums ir novecojis vai fiziski bojāts; *- nav attiecināms*

27.4. ilgtermiņa ieguldījuma paredzētajā lietojumā notikušas būtiskas ilgtermiņa izmaiņas, kas negatīvi ietekmē budžeta iestādes darbību;

27.5. pieņemts lēmums apturēt ilgtermiņa ieguldījuma izveidošanu pirms tā pabeigšanas vai nodošanas lietošanā (ekspluatācijā) *–* nav attiecināms*.*

*Piemēram*,27.1. apakšpunktam atbilst anketas 1.4. punkts “Tirgus daļas zaudēšana”, 27.2. apakšpunktam atbilst anketas 1.4. punkts “Kapitālsabiedrības darbībai nelabvēlīgi valdības lēmumi, likumu izmaiņas”, 27.4. apakšpunktam atbilst anketas 1.5. punkts “Neekonomiskas ilgtermiņa saistības”.

*Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti*

Pierādījumi vērtības samazinājumam liecina par nozīmīgām, nelabvēlīgām izmaiņām, kuras ir notikušas tehnoloģiskajā, tirgus, ekonomiskajā vai juridiskajā vidē, kurā darbojas emitents, kā arī norāda, ka pašu kapitāla instrumenta izmaksas var nebūt atgūstamas. **Nozīmīga vai ilgstoša ieguldījuma pašu kapitāla instrumentos vērtības samazināšanās zem tā izmaksu vērtības arī ir objektīvs vērtības samazināšanās pierādījums.**

**Iespējamie piemēri vērtības samazinājuma pazīmju identificēšanai:**

* Komunālo pakalpojumu sniegšanai izveidotai kapitālsabiedrībai ir radusies alternatīva un pakalpojuma lietotāji vairumā atsakās no kapitālsabiedrības sniegto pakalpojumu izmantošanas, līdz ar to paredzams būtisks ieņēmumu samazinājums.
* Pieņemts lēmums kapitālsabiedrību reorganizēt, pārveidojot par budžeta iestādi, apvienojot ar citu kapitālsabiedrību, kā rezultātā samazināsies aktīvu vērtība un iespēja gūt peļņu.

**Lēmumu koks**

2. attēlā shematiski attēlots lēmumu pieņemšanas process, sākot ar vērtības samazinājuma pazīmju izvērtēšanu līdz attiecīgam grāmatojumam.

Aprēķini

Būtiskuma kritēriji

Grāmato

Vērtības samazinājuma pazīme – pagātnes notikums

Nav

Negrāmato

2. att. Vērtības samazinājuma pazīmes izvērtēšana

Lēmumu pieņemšanas procesu nepieciešams dokumentēt – sanāksmju protokoli, ziņojumi, grāmatvedības izziņas.

Finanšu ieguldījuma atgūstamās vērtības aprēķinus veic tikai tad, ja ir konstatēta kāda vērtības samazinājuma pazīme, kas liecina, ka budžeta iestādes ieguldījums nākotnē netiks atgūts (piemēram, dividenžu vai funkciju izpildes veidā).

Jāizvērtē, kuri faktori kapitālsabiedrības darbību ietekmē vistiešāk, un jāpievērš to attīstības tendencēm pastiprināta uzmanība.

**Veic aprēķinus, piemēram, ja:**

* iepriekšējos gados kapitālsabiedrības darbībā vērojamas negatīvas tendences (negatīva naudas plūsma, pamatdarbības zaudējumi, u.c.);
* pieņemti kapitāla daļu turētāja lēmumi par kapitālsabiedrības darbības ierobežošanu, likvidēšanu, restrukturizāciju;
* likumdošanā veiktas būtiskas izmaiņas attiecībā uz kapitālsabiedrības darbību;
* negatīvi notikumi ekonomikā (banku krīzes, naftas cenas, valūtas kursu svārstības utml.).

**Būtiskums**

Katram kritērijam, kuru kapitāla daļu turētājs vērtē, lai identificētu vērtības samazinājumu, nosaka būtiskuma līmeni (pieļaujamās novirzes).

*Piemēram*, vērtējot anketas par kapitālsabiedrības darbības turpināšanas principa piemērošanu 1.1. punktā radītāju “Negatīva pamatdarbības naudas plūsma”, kritēriju neņem vērā, ja negatīvā naudas plūsma pēdējos 3 gados nepārsniedz 0,1 % no pamatdarbības ienākošās naudas plūsmas. Vienlaicīgi nepieciešams veikt izvērtējumu, kas ietekmē negatīvas naudas plūsmas rašanos un vai šī tendence varētu turpināties nākamajos periodos.

Būtiskuma kritēriju nosaka arī aprēķinātai atgūstamās vērtības un uzskaites vērtības starpībai.

*Piemēram*, 5 % no uzskaites vērtības nav būtiska summa un vērtības samazinājumu šajā gadījumā neveic.

Ja kapitāla daļu turētājs kapitālsabiedrības darbībā un saimnieciskās darbības rādītājos konstatē:

* **pagātnes notikumu**, kurš izraisījis vērtības samazināšanās pazīmes un
* šī notikuma **negatīvu ietekmi** uz kapitālsabiedrības darbību un rezultātiem, tad

aprēķina attiecīgā finanšu ieguldījuma **atgūstamo vērtību.**

**Vērtības samazinājuma noteikšana**

Katra pārskata perioda (finanšu gada, ja normatīvajos aktos par pārskatu sagatavošanu nav noteikts citādi) beigās novērtē līdzdalības daļas patieso vērtību vai lietošanas vērtību, kuru salīdzina ar uzskaites vērtību (sk. 3. att.).

Salīdzina

3. att. Līdzdalības daļas novērtēšana pārskata gada beigās

Līdzdalības daļas patieso vērtību vai lietošanas vērtību, kuru nosaka saskaņā ar MK 15.12.2009. noteikumu Nr. 1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti” 32. punktā minētām metodēm, un izvēlas **augstāko – atgūstamo vērtību.**

**Atgūstamo vērtību** salīdzina ar **uzskaites vērtību** un izvēlas **zemāko. Ja zemākā ir atgūstamā vērtība,** iegrāmato vērtības samazinājumu.

*Grāmatojuma piemērs:*

D 8692 Izdevumi no finanšu ieguldījumu vērtības samazinājuma

K 1319 Vērtības samazinājums radniecīgo kapitālsabiedrību kapitālā

Kapitālsabiedrības darbības mērķis ir gūt peļņu (neradīt zaudējumus) un izpildīt kapitāla daļu turētāja dotos uzdevumus.

Ja attiecīgo uzdevumu izpildes rezultātā kapitāla daļu turētājam nepieciešams ieguldīt papildu līdzekļus, tas varētu norādīt uz neefektīvu darbību vai citiem kavējošiem faktoriem, kas tādejādi samazina labumu, kuru kapitāldaļu turētājs sākotnēji ir vēlējies gūt, veicot šādas investīcijas. Ja attiecīgais ieguldījums neatmaksājas, ņemot vērā nākotnē plānotās naudas plūsmas (ienākošās un izejošās), tad to daļēji vai pilnībā atzīst izdevumos.

Vērtības samazinājumu izvērtē tikai tad, ja noticis pagātnes notikums – nākotnē plānotās izmaiņas nerada pamatojumu vērtības samazinājuma noteikšanai. Ja ir novērojamas negatīvas attīstības tendences, tad sniedz skaidrojumu bilancē par notikumiem pēc bilances datuma.